

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžf/64/2016
Identifikačné číslo spisu: 7015201117
Dátum vydania rozhodnutia: 12.09.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7015201117.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a sudkýň JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: L+Real s.r.o., Záhradná 22, Košice, IČO: 45 714 371, zastúpeného: JUDr. Ján Spišák, advokát, AK Idanská 17, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1206274/2015 zo dňa 22. júla 2015, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č. k. 7S/126/2015-82 zo dňa 5. mája 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/126/2015-82 zo dňa 5. mája 2016 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom č. k. 7S/126/2015-82 zo dňa 05.05.2016 Krajský súd v Košiciach zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1206274/2015 zo dňa 22.07.2015, ako aj rozhodnutie správneho orgán prvého stupňa - Daňového úradu Košice, pobočka Spišská Nová Ves č. 20039063/2015 zo dňa 25.03.2015 podľa ustanovenia § 250j ods. 2 písm. c/, e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Ďalej určil, že žalovaný je povinný zaplatiť na účet advokáta JUDr. Jana Spišáka, AK Idanská 17, Košice odmenu v sume 448,02 € do troch dní od právoplatnosti rozsudku a žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi 70,- € titulom zaplateného súdneho poplatku do troch dní od právoplatnosti rozsudku. Predmetom súdneho prieskumu pred krajským súdom bolo rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo na základe odvolania žalobcu potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 20039063/2015 zo dňa 25.03.2015 vo veci určenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty v sume 9.532,07 € za zdaňovacie obdobie november 2013 a rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia boli závery správcu dane o porušení § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“).

1.2 Krajský súd poznamenal, že do prvostupňového správneho rozhodnutia bol doslova opísaný protokol z daňovej kontroly, teda zhodnotenie právnych záverov v obsahových náležitostiach tohto rozhodnutia absentujú. Faktúry, ktoré boli predmetom kontroly boli uvedené v tabuľkách č. 1 a 2 a zo zákonného ustanovenia § 49 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. správca dane vyvodil iba ten záver, že žalobca v daňovom konaní podľa predložených dokladov nevykázal žiadne dodanie tovarov a služieb súvisiacich s uplatneným odpočítaním dane z nákupov tovarov a služieb v zdaňovacom období november 2013.

1.3 Krajský súd poukázal, že správca dane nevypočul svedkov, zamestnancov, prípadne konateľa BERON SK s.r.o., ako odchádzajúcej stavebnej firmy, ktorá pôvodne mala stavebné práce na bytovom dome realizovať. Konateľom BERON SK s.r.o. v čase od 12.01.2010 do 19.11.2014 bol L., čo potvrdzoval výpis z obchodného registra s.r.o., vl. č.32643/V. Žalobca v daňovom konaní tvrdil, že ako zhotoviteľ mal uzavretú zmluvu s objednávateľom tejto stavby - obchodnou spoločnosťou IRES R+M s.r.o., so sídlom na Kavečianskej ceste 41 Košice s účinnosťou od 02.10.2013. Z výpisu obchodného registra obchodnej spoločnosti IRES R+M s.r.o., vl. č. 11570/V vyplýva, že táto spoločnosť od 27.06.2012 má sídlo na Michalskej 9 v Bratislave, konateľom je L. od 27.06.2012, W. od 02.05.2000.

1.4 Krajský súd poukázal na zápisnicu z pojednávania č. 9812401/5/4365590/2014 zo dňa 25.09.2014 ktorá potvrdzuje, že miestom pojednávania bolo neexistujúce sídlo objednávateľa IRES R+M s.r.o. na Kavečianskej ceste 41 v Košiciach, za prítomnosti daňového subjektu L+Real s.r.o., ktorý tiež má iné sídlo a to na Záhradnej ulici č. 22 v Košiciach od 01.06.2013.

1.5 Krajský súd je názoru, že správca dane nevyhodnotil následky zániku zmluvy medzi IRES R+M s.r.o., č. V-06/2012 zo dňa 30.09.2013, ani vzájomný zápočet faktúr za rok 2013, nezisťoval, v akom rozsahu boli odovzdané stavebné práce pre nového zhotoviteľa (žalobcu) a ani neurobil miestne zisťovanie u spoločnosti BERON SK s.r.o. v jeho sídle, ktoré sa v priebehu obdobia od 31.05.2013 do 19.11.2014 zmenilo z Kavenčianskej cesty 41 v Košiciach na Hlavnú 53, Družstevná pri Hornáde. Funkcia konateľa Róberta Lengeňa pritom v obchodnej spoločnosti BERON SK s.r.o. trvala od 12.01.2010 do 19.11.2014.

1.6 Krajský súd uviedol, že dňa 30.11.2013 vyfakturovala spoločnosť IRES R+M s.r.o. Košice pre žalobcu za predaj lešenia na základe kúpnej zmluvy zo dňa 30.11.2013 sumu 49.200,- €, DPH 8.200,- € na základe faktúry 13011003, konateľ predávajúcej spoločnosti za IRES R+M s.r.o. W. vypočutý nebol, pričom táto položka v daňovom priznaní žalobcu bola najväčšia. Ostatné náklady, ktoré si žalobca účtoval sa týkali nákupu farieb, čo v skutočnosti nakúpené bolo, pričom ich použitie správca dane skúmal aj vo vzťahu k spoločnosti FAMI plus s.r.o., ako subdodávateľa bytového domu na Dobšinského ulici č. 1 v Košiciach. Zmluva bola podpísaná dňa 30.09.2013, pričom plnenie z týchto prác sa týkalo montážnych prác vyrobených okien od výrobcu OKNOPLAST sp-zoo OCHMANOW a to v lehote do štyroch týždňov odo dňa pripísania zálohovej platby od objednávateľa na jeho účet.

1.7 K splneniu predmetu zmluvy pri týchto montážnych prácach je nepochybne potrebné aj lešenie, pričom v daňovom konaní nijakým spôsobom nebolo skúmané, kedy práce boli ukončené a kým. Žalobca aj v protokole z daňovej kontroly tvrdil, že práce zabezpečoval subdodávateľsky aj firmou BERON SK s.r.o., miestne šetrenie sa vykonávalo na adrese, ktorá v čase tohto zisťovania podľa výpisu z obchodného registra nebola sídlom obchodnej spoločnosti IRES R+M s.r.o. a miestne zisťovanie na stavbe investora - Dobšinského ul. v Košiciach vykonané nebolo.

1.8 Krajský súd uviedol, že zástupca žalobcu na pojednávaní konanom dňa 05.05.2016 tvrdil, že zmluvu s obchodnou spoločnosťou BERON SK s.r.o., ktorej žalobca aj prenajal sporné lešenie uzavretú mal. Nebol vypočutý ani stavebný dozor predmetnej stavby W., správca dane sa uspokojil iba s konštatovaním, že v danom prípade išlo o personálne prepojené obchodné spoločnosti, avšak ich ekonomickú činnosť nijakým spôsobom nevyhodnotil.

1.9 Krajský súd poukázal na skutočnosť, že správcovi dane bolo známe, že išlo o personálne prepojenie jednotlivých konateľov týchto obchodných spoločností, no napriek tomu nevykonal výsluch týchto konateľov, k podrobnejšiemu zaoštarávaniu predmetu stavebných prác na uvedenom bytovom dome a s tým súvisiacimi fakturovanými službami. Do rozhodnutia správca dane a žalovaný uvádzal skutočnosti, ktoré so spornou faktúrou za kúpu lešenia nesúviseli, napríklad stavebným povolením na uvedený bytový dom a iné zmluvné vzťahy, ktoré rozhodnutie žalovaného robia chaotickými v právnej argumentácii a v jeho podstate nepreskúmateľnými vo vzťahu k uplatnenému predmetnému rozpočtu žalobcom za predmetné zdaňovacie obdobie, keď nedokončil dokazovanie v rámci námietok žalobcu k uvedenému protokolu, ani nevykonal kontrolu účtovníctva.

1.10 Krajský súd ďalej uviedol, že žalobca si nesprávne vysvetľuje doručovanie podľa ním uvádzaných poštových podmienok, pretože v daňovom konaní sa doručuje podľa ustanovenia § 30, § 31 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (daňový poriadok) (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“). V tomto prípade správca dane správne postupoval podľa § 31 ods. 2, 3 zákona č. 563/2009 Z. z. keď písomnosť určenú do vlastných rúk považoval za doručení uplynutím 15 dní od jej uloženia, pričom posledný deň sa považuje za deň jej doručenia, aj keď sa o tom právnická osoba nedozvedela.

1.11 Poukazuje, že aj keď daňový subjekt doručí správcovi dane svoje podania podľa ustanovenia § 13 ods. 1, 3 zákona č. 563/2009 Z. z., bez ohľadu na to, že právnická osoba je zastúpená advokátom (§ 14 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z. z.), správca dane je povinný prihliadať na dodatočné podania, ak podľa jeho obsahu majú zásadný vplyv na meritorne rozhodnutie vo veci samej, keďže žiadne ustanovenie zákona č. 563/2009 Z. z. mu neumožňuje prijať záver, že na dodatočné podania sa už neprihliada. Týmto postupom by boli porušené práva daňového subjektu, ktoré chráni čl. 46 Ústavy SR, čo súd považoval aj za inú procesnú vadu konania.

1.12 Krajský súd ďalej poukázal, že správca dane tvrdil, že ani v decembri neboli žalobcom na uvedenej stavbe vykonávané žiadne práce, i keď žalobca v odvolaní predložil správcovi dane dve faktúry adresované BERON SK s.r.o. zo dňa 31.01.2014 na sumu 29.220,- € (faktúra č. 201401001) a na sumu 8.256,- € zo dňa 28.02.2014 (faktúra č. 201402002), ktoré súviseli s prenájmom lešenia a za predaj tovaru, pričom predmet plnenia podľa názoru žalobcu by sa mal týkať zdaňovacieho obdobia november 2013. Bez náležitého zistenia skutkového stavu k týmto dvom faktúram správca dane nemôže konštatovať v napadnutom rozhodnutí, že žalobca týmito faktúrami nepreukázal, že ide o predaj tovaru, ktorý bol nakúpený na základe preverovaných faktúr s odkazom na to, že žalobca za obdobie od júla 2013 do januára 2014 uplatňoval odpočet dane v sume vyššej ako je suma DPH uplatnená k cene na základe týchto faktúr.

1.13 Krajský súd uviedol, že aj keď sa v danom prípade rozložilo dôkazné bremeno medzi daňový subjekt a správcu dane, na účely ustanovenia § 49 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. bude ešte potrebné doplniť dokazovanie v naznačenom smere.

1.14 Krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov neobsahujú úplné vyhodnotenia všetkých dôkazov z hľadiska ich obsahu, závažnosti, vierohodnosti, či vypovedacej schopnosti vo vzťahu k preukazovaným skutočnostiam.

2.

2.1 Vo včas podanom odvolaní sa žalovaný domáhal, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/126/2015-82 zo dňa 05.05.2016 zmenil tak, že žalobu zamietol a nepriznal žalobcovi náhradu trov konania.

2.2 Poukázal, že rozhodujúcou skutočnosťou pre vydania rozhodnutia Daňového úradu Košice bol záver správcu dane o neuznaní nároku na odpočítanie dane žalobcovi v sume 9.474,65 € z faktúr vyhotovených za dodanie tovaru a materiálu v sume 57,42 € z výdavkových pokladničných dokladov.

Uviedol, že v danom prípade neoblo sporným to, či preverované tovary a služby boli v skutočnosti dodané, ale dôvodom pre ktorý správca dane konštatoval porušenie ustanovenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. bola skutočnosť, že žalobca nepreukázal použitie týchto tovarov a služieb na účely svojho podnikania, t.j. na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa ods. 3 a 7 (ako to predpokladá ustanovenie § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z.), čím nepreukázal opodstatnenosť nákupu tovarov a služieb a v danej veci neunesol dôkazné bremeno.

2.3 Je názoru, že Protokol z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu (ďalej aj Protokol) č. 9812401/5/195791/2015/Fri zo dňa 21.01.2015 obsahuje všetky náležitosti v zmysle § 47 zákona č. 563/2009 Z. z., teda aj preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov. Vzhľadom na skutočnosť, že vo vyrubovacom konaní neboli žalobcom podané žiadne návrhy a námietky z ktorými by sa mal správca dane vysporiadať, keďže žalobca nepodal v zákonom stanovenej lehote vyjadrenie k uvedenému protokolu. Správca dane na základe predmetného protokolu vydal rozhodnutie č. 20039063/2015 zo dňa 25.03.2015, v odôvodnení ktorého v súlade s § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. uviedol skutočnosti, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia.

2.4 Žalovaný k tvrdeniu súdu, že spoločnosť IRES R+M s.r.o. má od 27.06.2012 sídlo na Michalskej 9 v Bratislave, pričom žalobca mal s účinnosťou od 02.10.2013 uzatvorenú zmluvu so spoločnosťou IRES R+M s.r.o. so sídlom na Kavenčianskej ceste 41 v Košiciach a miestom ústneho pojednávania dňa 25.09.2014 bolo neexistujúce sídlo spoločnosti IRES R+M s.r.o. na Kavenčianskej ceste 41 v Košiciach uvádza, že uvedené tvrdenie nezodpovedná skutočnosti. Poukazuje, že z výpisu obchodného registra spoločnosti IRES R+M s.r.o. od s.r.o., vložka 32888/V vyplýva, že táto spoločnosť zmenila od 14.06.2013 sídlo z Michalskej 9 v Bratislave na Kavenčiansku cestu 41 v Košiciach. Žalovaný ďalej uvádza, že v tejto súvislosti nie je zrejmé, aký vplyv by mala skutočnosť, že pojednávanie nebolo v sídle spoločnosti, ak by táto bola pravdivá na rozhodnutie vo veci.

2.5 Žalovaný poukázal, že žalobca nepredložil žiadne relevantné dôkazy o tom, že predmetné tovary a služby použil na účely podnikania platiteľa dane. Uvádza, že v daňovom konaní ťažisko dôkazné bremena je na daňovom subjekte. Dôkazná povinnosť je spojením povinnosti tvrdenia a povinnosti doložiť svoje tvrdenia dôkazmi. Poukazuje na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s nám predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Poukazuje na judikatúru NS SR (2Sžf/28/2010 zo dňa 18.05.2011), ako aj judikatúry Nejvyššího správného soudu (9Afs/60/2012-44, 2Afs/24/2007-119), že dôkazná povinnosť je na daňovom subjekte, pretože ide o skutočnosti, ktoré sú súčasťou jeho daňového priznania. Pod dôkaznou povinnosťou je treba chápať presné skutkové vymedzenie činnosti a označenie dôkazov preukazujúcich tvrdenia daňového subjektu. V zmysle vykonaného dokazovania, ako aj vyhodnotenia predložených dokladov, správca dane objektívne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom žalobcom, ako aj postup žalobcu pri uplatnení zákona č. 222/2004 Z. z.

2.6 Žalovaný je názoru, že žalobca v priebehu výkonu daňovej kontroly žiadnym dokladom nepreukázal, že práve fakturované lešenie bolo použité na realizáciu stavebných prác na stavbe Bytový dom, Dobšinského 1, Košice. Správca dane je názoru, že lešenie na stavbe Bytový dom, Dobšinského 1, Košice bolo využívané po celú dobu výstavby Bytového domu, avšak žalobcom nebolo preukázané, že išlo práve o lešenie, ktoré spoločnosť L+Real s.r.o. ako určitú časť mala odkúpiť ako tovar od spoločnosti IRES R+M, s.r.o., pričom zvyšná časť predmetného lešenia bola aj naďalej majetkom spoločnosti IRES R+M s.r.o. - v zozname predmetov pod evid. č. 80, okrem ďalšieho lešenia podľa zoznamu predmetov evid. č. 79 a 81, prípadne či nejakú časť lešenia nevlastnila alebo neprenajímala spoločnosť BERON SK s.r.o. Nakúpený materiál, ktorý podľa poznámok uvedených na účtovných dokladoch preberali od dodávateľov zamestnanci spoločnosti BERON SK s.r.o. a ktorý spoločnosť L+Real s.r.o. evidovala v predloženej skladovacej evidencii na sklade k 31.12.2013, bol spotrebovaný už v čase ich obstarania, pri realizácii prebiehajúcich stavebných prác, či už na stavbe Bytový dom,

Dobšinského 1, Košice, prípadne na stavbe OC Merkur, pričom ich použitie na uskutočnenie zdaniteľného obchodu práve žalobcom nebolo preukázané. Samotná fakturácia stavebných prác pre odberateľa IRES R+M s.r.o. na základe zisťovacieho protokolu za obdobie 01.10.2013 - 28.02.2014 č. faktúry 201402003 zo dňa 28.01.2014 predložená správcovi dane pri miestom zisťovaní dňa 09.12.2014 je v rozpore s vyjadreniami konateľa spoločnosti L+Real s.r.o.

2.7 Žalovaný uvádza, že ani faktúry č. 201401001 zo dňa 31.01.2014 a č. 201402002 zo dňa 28.02.2014, ktoré neboli predložené v priebehu daňovej kontroly, ale až v odvolacom konaní, a ktorými žalobca vyúčtoval spoločnosti BERON SK s.r.o. ako zdaniteľné obchody predaj obchodu a prenájom lešenia obstaraných na základe zdaniteľných obchodov od svojich dodávateľov na základe preverovaných faktúr a dokladov, jednoznačne nepreukázali skutočnosti, že ide práve o predaj tovaru, ktorý bol nakúpený na základe preverovaných faktúr a dokladov, nakoľko správca dane vykonával kontrolu za zdaňovacie obdobie november 2013 a daňový subjekt v predložených daňových priznaniach na DPH za zdaňovacie obdobia od júla 2013 do januára 2014 uplatnil odpočítanie dane v sume vyššej ako je suma DPH uplatnená k cene na základe týchto faktúr. Podľa predložených faktúr mal žalobca z časti lešenia obstaraného na základe faktúry č. 13011003 znova časť lešenia predať a časť lešenia prenajímať spoločnosti BERON SK s.r.o. Nákup a predaj jednotlivých tovarov je vytvorený umelo bez ekonomického opodstatnenia a mohla ich vo vlastnej rézii zabezpečiť, prípadne ich zabezpečila spoločnosť BERON SK s.r.o., ktorá nakúpený tovar prostredníctvom svojich zamestnancov i preberala, o čom svedčia dodacie listy potvrdené podpisom o prevzatí tovarov. Postup, ktorý používa žalobca v súčinnosti s ďalšími personálne prepojenými spoločnosťami pri nákupe stavebného materiálu a tovaru a pri jeho následnom predaji medzi prepojenými spoločnosťami, umožňuje žalobcovi ovplyvňovať a vytvárať výšku daňovej povinnosti, resp. nadmerného odpočtu v jednotlivých spoločnostiach.

2.8 Žalovaný k tvrdeniu krajského súdu, že správca dane je povinný prihliadať na dodatočné podania uvádza, že ak dodatočným podaním malo byť vyjadrenie k protokolu, tak toto vyjadrenie nebolo podané v zákonom stanovenej lehote a nebolo možné naň prihliadať. Lehota na podanie vyjadrenia začala plynúť 18.02.2015 a posledný deň lehoty uplynul 10.03.2015. Žalobca predložil správcovi dane písomné vyjadrenie k protokolu elektronickým podaním dňa 13.03.2015, teda po uplynutí stanovenej lehoty na vyjadrenie. V zmysle § 46 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. zmeškanie lehoty nemožno odpustiť, preto správca dane predložené vyjadrenie považoval za nepodané, neprerokoval so žalobcom pripomienky a dôkazy uvedené v jeho vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly a v súlade s § 68 ods. 2 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z. z. spísal o tejto skutočnosti úradný záznam č. 63701/215 zo dňa 17.03.2015. Má za to, že postupoval správne, keď sa právne neúčinným podaním nezaoberal a procesne ho neprejednal. V danom prípade sa teda nejedná o procesnú vadu konania. Následne správca dane v súlade s § 68 ods. 2 zákona č. 563/209 Z. z. vydal rozhodnutie č. 20039063/2015 zo dňa 25.03.2015.

3.

3.1 Žalobca sa k podanému odvolaniu žalovaného nevyjadril.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

4.2 V správnom súdnictve preskúmajajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

4.3 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že u daňového subjektu L + Real s.r.o. bola dňa 24.02.2014 začatá daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2013. Daňový subjekt - žalobca, si v zdaňovacom období november 2013 uplatnil právo na odpočítanie DPH, prevažne za nákup tovaru, materiálu a služieb, na základe dodávateľských faktúr:

- č. 201300795 zo dňa 05.11.2013, od dodávateľa Emil Kušnir - Farby Laky, celková suma 1.052,10 €,
- č. 301310164 zo dňa 07.11.2013, od dodávateľa BADOOCO s.r.o., celková suma 105,89 €,
- č. 21020886 zo dňa 08.11.2013, od dodávateľa BEK Baustoffe Slovakia s.r.o., celková suma 615,77 €,
- č. 21020917 zo dňa 09.11.2013, od dodávateľa BEK Baustoffe Slovakia s.r.o., celková suma 598,03 €,
- č. 21021011 zo dňa 18.11.2013, od dodávateľa BEK Baustoffe Slovakia s.r.o., celková suma 2.077,39 €,
- č. 21021010 zo dňa 18.11.2013, od dodávateľa BEK Baustoffe Slovakia s.r.o., celková suma 575,32 €,
- č. 201300817 zo dňa 22.11.2013, od dodávateľa Emil Kušnir - Farby Laky, celková suma 1.144,80 €,
- č. 301310240 zo dňa 25.11.2013, od dodávateľa MECHANIK SK s.r.o., celková suma 42,91 €,
- č. 301310164 zo dňa 07.11.2013, od dodávateľa BADOOCO s.r.o., celková suma 6,35 €,
- č. 201300825 zo dňa 29.11.2013, od dodávateľa Emil Kušnir - Farby Laky, celková suma 1.182,20 €,
- č. 201300844 zo dňa 30.11.2013, od dodávateľa Emil Kušnir - Farby Laky, celková suma 247,94 €,
- č. 13011003 zo dňa 30.11.2013, od dodávateľa IRES R + M s.r.o., celková suma 49.200,- €.

4.4. V priebehu daňového konania správca dane zisťoval oprávnenosť nároku žalobcu na odpočet DPH a za týmto účelom vypočul konateľ žalobcu, vykonal miestne zisťovanie u jedného z dodávateľov, v spoločnosti IRES R+ M s.r.o., a preskúmal predložené účtovné doklady, evidencie i vyjadrenia žalobcu. O vykonanej daňovej kontrole spísal Protokol č. 9812401/5/195791/2015/Fri zo dňa 21.01.2015. Správca dane konštatoval, že daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období nerealizoval žiadne dodanie tovarov a služieb, ale mal zabezpečovať len nákup tovarov a materiálu, ktorý sa mal použiť na realizáciu stavebných prác na diele „Novostavba bytového domu, Dobšinského 1, Košice“. Zhotoviteľom predmetnej stavby mala byť spoločnosť BERON SK s.r.o., objednávateľom bola spoločnosť IRES R + M s.r.o., a to na základe uzatvorenej Zmluvy o dielo č. V-06/2012 zo dňa 28.05.2012. Následne došlo k ukončeniu platnosti predmetnej zmluvy a spoločnosť IRES R+M s.r.o. ako objednávateľ uzatvorila Zmluvu o dielo so zhotoviteľom L+Real s.r.o., s rovnakým predmetom plnenia. Od spoločnosti IRES R+M, s.r.o. mal žalobca nadobudnúť časť lešenia BOSTA 70 HUNNEBECK, o ktorom účtoval ako o nákupe tovaru. Podľa správcu dane však žalobca nepreukázal, že by toto lešenie bolo použité na realizáciu stavebných prác na stavbe „Bytový dom, Dobšinského 1, Košice“. Od spoločnosti BADOOCO s.r.o. obstaral žalobca pracovné pomôcky a hygienické potreby a uvedené mal následne zabezpečovať pre subdodávateľa spoločnosť BERON SK s.r.o.

4.5 Správca dane rozhodnutím č. 20039063/2015 zo dňa 25.03.2015 určil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel v sume 9.532,07 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013. Správca dane v rozhodnutí dôvodil, že daňovému subjektu L+Real s.r.o. neuznal právo na odpočet DPH z dodávateľských faktúr, keďže platiteľ dane nepreukázal, že dodaný tovar a materiál, pri ktorom si uplatnil odpočítanie dane, použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

4.6 Žalovaný rozhodnutím č. 1206274/2015 zo dňa 22.07.2015 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 20039063/2015 zo dňa 25.03.2015, keďže dospel k rovnakému záveru ako správca dane.

5.

5.1 Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

5.2 Podľa § 3 ods. 1, 2, 5 zákona č. 563/2009 Z. z. pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne mu určení a vyrubeniu dane. Správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

5.3 Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

5.4 Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

5.5 Podľa § 24 ods. 2 až 4 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

5.6 Podľa § 44 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z. z. daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov, pričom daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu. Daňová kontrola sa vykonáva u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje.

5.7 Podľa § 63 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

5.8 Podľa § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

5.9 Podľa § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

5.10 Podľa § 74 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán vykonáva dokazovanie, je povinný pred vydaním rozhodnutia o odvolaní umožniť účastníkovi konania oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania.

5.11 Podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

6.

6.1 Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že vo vzťahu k posúdeniu dôvodov neuznania predmetného nároku na odpočet DPH, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplní len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

6.2 Najvyšší súd SR má za to, že dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je jasne limitované ustanovením § 24 ods. 1 až 3 zákona č. 563/2009 Z. z., ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Uvedené je podporené aj ustálenou judikatúrou najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

6.3 „Vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať s právom Európskej únie, s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň, Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečením ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03)" (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf /67/2015).

6.4 „Skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. V tejto súvislosti možno poukázať na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami" (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011).

6.5 Odvolací súd dospel k záveru, že správca dane, ako aj žalovaný nedostatočne zistili skutkový stav, keď v priebehu daňového konania nevypočuli konateľov resp. iných zamestnancov všetkých dotknutých spoločností, ktoré sa podieľali na predmetnej stavbe a ktoré svojou činnosťou súvisia s predmetnými zdaniteľnými obchodmi. Daňové orgány sa uspokojili len s výpoveďou konateľa žalobcu, čo však

vzhľadom na väčší počet spoločností zapojených do predmetného obchodu nie je postačujúce. Správca dane v rozpore s ust. § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. nevykonal miestne zisťovanie v priestoroch stavby na Dobšinskej ulici č. 1 v Košiciach. Žalobca počas priebehu daňového konania predkladal množstvo existujúcich listinných dôkazov. Objasnenie všetkých okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu.

6.6 Najvyšší súd poukazuje i na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky 5 Afs 131/2004 zo dňa 25.03.2005 (publ. Pod č. 599/2005), podľa ktorého „dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt“. Nemožno sa preto stotožniť so záverom správcu dane i žalovaného v tom, že odvolateľ neunesol dôkazné bremeno.

6.7 Čo sa týka doručenia vyjadrenia k Protokolu, žalovaný ako aj krajský súd správne vyhodnotili, že posledný deň na podanie vyjadrenia k Protokolu uplynul 10.03.2015. Najvyšší súd tiež poznamenáva, že z pripojeného administratívneho spisu mal za preukázané, že žalobca počas daňovej kontroly poskytoval a predkladal všetky dostupné dôkazné prostriedky preukazujúce svoje tvrdenia a nepredložil ich až vo vyjadrení k Protokolu. Ak mal správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom, mal tieto pochybnosti mu oznámiť a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril a nejasnosti vysvetlil (§ 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z.), aby nedošlo k porušeniu zásady súčinnosti.

6.8 Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval za potrebné sa vyjadriť k vyššie uvedeným skutočnostiam, ktoré odôvodňujú vecnú správnosť napadnutého rozsudku a v ostatnom sa v plnom rozsahu pridržiava odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 2 O.s.p.) považujúc aj za vyčerpávajúci krajským súdom predostretý návrh na doplnenie dokazovania v následnom daňovom konaní, ktorým je žalovaný v zmysle ustanovenia § 250j ods. 7 O.s.p. viazaný.

6.9 Preto Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 a 2 O.s.p., potvrdil.

7.

7.1 O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s ustanovením § 224 ods. 1 v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, nakoľko žalobca si trovy právneho zastúpenia v odvolacom konaní nevyčísľil v lehote troch dní od vyhlásenia rozhodnutia a zo spisu mu žiadne iné trovy odvolacieho konania nevyplývajú (§ 151 ods. 1 a 2 O.s.p.).

8.

8.1 Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

8.2 Dňa 01.07.2016 nadobudol účinnosť nový procesný predpis - Správny súdny poriadok. Vzhľadom k tomu, že predmetné odvolacie konanie začalo pred dňom nadobudnutia účinnosti SSP, dokončí sa podľa doterajších predpisov.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.